GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33082C
Inscrit le 18 juillet 2013

Audience publique du 4 septembre 2013

Appel formé par
M. ..., … (F),
contre
un jugement du tribunal administratif du 4 juillet 2013 (n° 32016 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33082C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 18 juillet 2013 par Maître Charles DURO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., domicilié à …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 4 juillet 2013, l'ayant débouté de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 janvier 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 16 août 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Charles DURO, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique extraordinaire du 29 août 2013.

Le 7 janvier 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », adressa à la … une injonction de fournir certains

renseignements dans le cadre d'une demande de renseignements de la part des autorités françaises au sujet de Monsieur ... ..., cette injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 18 mai 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 18 février 2013 au plus tard.*

Identité de la personne physique faisant l'objet d'une enquête/d'un contrôle en France :

... ...

Date et lieu de naissance :

Adresses connues :

et

Numéro d'identification fiscal :

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Monsieur ... ... fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation personnelle en France portant sur les années 2009 et 2010.

Il dirige une société de droit luxembourgeois ... sàrl identifiée sous le n° .... dont le compte courant d'associé n'aurait pas été produit. Il dispose par ailleurs selon les autorités fiscales françaises d'un compte bancaire personnel au Luxembourg, compte qui lui aussi non produit, lui ayant permis d'encaisser notamment des revenus en provenance de la société ... sàrl. Les autorités fiscales françaises souhaitent appréhender l'ensemble de ses revenus.

Pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, veuillez nous fournir les pièces suivantes :

- Veuillez fournir les relevés bancaires du compte LU…auprès de votre banque pour la période visée.

L'impôt visé par la demande est l'impôt sur le revenu.

Selon les autorités fiscales françaises, tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous demande de fournir les renseignements dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 5 février 2013, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 7 janvier 2013.

Dans son jugement du 4 juillet 2013, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le rejeta comme étant non fondé.

Le tribunal releva d'abord que s'il était certes exact que d'après les éléments du dossier, Monsieur ... avait fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation personnelle en France portant sur les années 2009 et 2010, il se dégageait néanmoins de la décision du directeur que les renseignements bancaires sollicités concernent exclusivement la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, de manière que le régime d'échange de renseignements découlant de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « *loi du 31 mars 2010* » devait trouver application.

Il rejeta ensuite le moyen du demandeur tiré d'une violation de ses droits de la défense et du principe de l'égalité des armes dans la mesure où il n'aurait pas reçu communication de la demande de renseignements adressée par les autorités françaises aux autorités luxembourgeoises, le tribunal ayant considéré que ce moyen était devenu sans objet au vu du dépôt de la demande de renseignements des autorités françaises au greffe du tribunal administratif et de sa communication au mandataire du demandeur.

Quant au fond, le tribunal rappela les grands principes en matière d'échange de renseignements tels que se dégageant de divers documents élaborés dans le cadre de l'OCDE. Il estima ensuite que son propre rôle serait circonscrit par une triple limitation, à savoir, premièrement, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, deuxièmement, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, troisièmement, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». Par rapport à cette condition tenant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et au courrier du 16 octobre 2012 invoqué par Monsieur ... et émanant des autorités fiscales françaises, suivant lequel la procédure d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, ci-après désignée par la « *procédure ESFP* », engagée contre lui en vertu d'un avis du 3 octobre 2011 concernant les années 2008, 2009 et 2010 était achevée et que le contrôle s'était clôturé sans rectification, le tribunal releva que le principe consacré en droit français de l'interdiction de nouveaux redressements pour la même période et le même impôt suite à la clôture d'une procédure ESFP, lequel pourrait affecter la pertinence vraisemblable des renseignements demandées, connaît plusieurs exceptions, dont notamment le cas de figure invoqué par les autorités françaises pour justifier leur demande de renseignements, en l'occurrence l'hypothèse où une demande de renseignements a été adressée à l'autorité compétente d'un autre Etat endéans le délai initial de reprise concernant

notamment les biens, avoirs ou revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France. Après avoir constaté qu'en l'espèce les autorités fiscales françaises avaient saisi les autorités luxembourgeoises d'une demande de renseignements en date du 18 mai 2012, soit antérieurement à la clôture de la procédure ESFP du 16 octobre 2012 et qu'elles justifiaient leur demande par la circonstance que Monsieur ... disposerait d'un compte bancaire personnel au Luxembourg lui ayant permis d'encaisser notamment des revenus en provenance d'une société dont le siège est établi au Luxembourg, le tribunal en déduisit que le cas de figure rentre *a priori* dans les prévisions de la disposition dérogatoire invoquée par les autorités françaises. Il refusa d'examiner le moyen du demandeur relatif au non-respect des formalités prévues afin que cette exception puisse jouer au motif que l'analyse de ce moyen impliquerait l'examen du respect d'un formalisme relevant de l'interprétation du droit français et en définitive de la légalité de la décision des autorités françaises de poursuivre la procédure de contrôle fiscal du demandeur, mais que le contrôle du tribunal ne saurait porter sur la légalité, le bien-fondé et l'opportunité de la décision des autorités françaises à la base de la demande de renseignements.

Le tribunal en déduisit que le demandeur n'avait pas établi l'absence d'une procédure de contrôle qui aurait encore été en cours aux moments respectifs d'émission de la demande de renseignements française du 18 mai 2012 et de la décision directoriale du 7 janvier 2013. Il rejeta partant le recours comme étant non fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 18 juillet 2013, Monsieur ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 4 juillet 2013.

Il reproche au tribunal d'avoir retenu à tort qu'il ne se serait pas dégagé à suffisance de droit et de fait des éléments en cause que l'exception prévue par l'article L.188A du Livre des procédures fiscales français, ci-après désigné par le « *LPF* », ne pourrait pas trouver application en l'espèce, de sorte que l'absence d'une procédure de contrôle encore en cours n'aurait pas été établi.

A cet égard, il fait valoir que les autorités françaises l'auraient informé par courrier du 16 octobre 2012 que la procédure ESFP pour les années 2008, 2009 et 2010 serait achevée et que le contrôle aurait été conclu sans rectification. La procédure ESFP étant ainsi achevée, une demande d'assistance administrative dans ce cadre constituerait, selon l'appelant, une tentative illégale de rouvrir cette procédure. En effet, étant donné que la demande des autorités françaises concerne l'examen de sa situation fiscale pour les années 2009 et 2010, toute suite donnée à la demande française serait effectuée en violation de l'article L.50 LPF interdisant de nouvelles rectifications après la clôture d'une procédure ESFP, cette garantie dont bénéficierait le contribuable français jouant lorsque le contrôle fiscal français serait considéré comme achevé, c'est-à-dire à partir de la date de la notification des conséquences du contrôle. La pertinence vraisemblable de la demande de renseignements ferait ainsi défaut en l'absence d'une procédure de contrôle se trouvant valablement à sa base. L'appelant soutient que la Cour devrait prendre en considération cette incohérence des autorités françaises en ce que, d'une part, elles ont adressé le 18 mai 2012 une demande de renseignements à l'étranger et, d'autre part, ont notifié au contribuable concerné le 16 octobre 2012 un avis de clôture de la procédure ESFP s'étant trouvée à la base de la demande de renseignements. Dans la mesure où le contrôle opéré par le directeur devrait être limité à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et serait partant confiné à un contrôle exercé en superficie, la prise en compte du seul courrier du 16 octobre 2012 des autorités françaises devrait emporter la conclusion que la pertinence vraisemblable des renseignements demandés ne serait pas donnée, puisque les autorités françaises auraient fait savoir à l'appelant que la procédure ESFP était achevée et

que le contrôle était clôturé sans rectification. Selon l'appelant, il n'y aurait pas lieu d'aller plus loin dans le cadre d'un contrôle limité à la pertinence vraisemblable des informations demandées, de sorte que la demande devrait être annulée.

Pour le cas où la Cour entendait pousser plus loin son analyse et contrôler la légalité de la demande française, l'appelant prend position par rapport à la réponse des autorités françaises à une demande du directeur quant à l'incidence de l'avis de clôture du 16 octobre 2012 dans le cadre de laquelle elles se fondent sur les articles L.51, 7° et L.188A LPF pour conclure à une possibilité de réouverture de la procédure dans le cas d'espèce. L'appelant conteste que l'administration française ait accompli les formalités nécessaires qui lui auraient permis de rouvrir la procédure ESPF sur base des articles L.51, 7° et L.188A LPF. A cet égard, il souligne que le droit français serait extrêmement formaliste en matière de procédure et prévoirait de nombreuses garanties au bénéfice du contribuable, interdisant la réouverture de la procédure ESPF lorsqu'un avis de clôture est délivré et subordonnant la réouverture de la procédure à l'accomplissement de formalités qui n'auraient cependant pas été diligentées en l'espèce. Plus particulièrement, l'administration française n'aurait pas précisé dans le courrier du 16 octobre 2012 que la procédure ESPF n'était close que pour la partie des redressements non concernés par la demande administrative, ce qui serait contraire aux directives officielles du ministère des Finances français, intitulées « *instructions fiscales* » et parues dans le bulletin officiel de la direction générale des impôts, lesquelles préciseraient en substance que pour pouvoir rouvrir une procédure ESPF, le courrier du 16 octobre 2012 aurait dû préciser que l'avis de clôture ne valait que pour la partie des redressements non concernés par la demande administrative. A défaut d'une telle précision, la clôture aurait été prononcée sans aucune restriction. A cet égard, l'appelant renvoie aux points 290 et 300 de la sous-section « *Prorogation du délai de reprise en cas de mise en œuvre de l'assistance administrative* » de la série « *Contrôle de l'impôt. Contentieux. Autres réglementations communes* » de la documentation de base publiée par le Ministère des Finances français. L'appelant soutient que l'avis de clôture suffirait ainsi pour permettre à la Cour de considérer que la demande de renseignements serait dénuée de toute pertinence, la réouverture de l'ESPF étant impossible. L'appelant ajoute qu'il existerait une exception à l'exception fondée sur les articles L.51, 7° et L.188 LPF invoquée par les autorités françaises en ce qu'il faudrait vérifier si toutes les formalités procédurales prévues par ces textes auraient été respectées. Ainsi, il relève que l'article L.188 LPF subordonnerait la possibilité d'une réouverture du contrôle à la condition d'une notification au contribuable du fait qu'une demande d'assistance a été formulée auprès d'autorités étrangères et il conteste qu'une telle notification aurait été accomplie en l'espèce. L'appelant se prévaut encore d'un arrêt de la Cour du 17 mai 2013 pour faire valoir qu'il faudrait faire application des principes dégagés dans cet arrêt et que, contrairement au litige à la base de cet arrêt, la situation de l'espèce devrait faire conclure à l'absence de pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par les autorités françaises.

Il s'ensuivrait également, selon l'appelant, que la demande des autorités françaises tendrait en réalité à un autre but que celui de vérifier la situation fiscale de l'appelant et qu'on se trouverait dans une situation prohibée de « *pêche aux renseignements* ».

L'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administratives réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par la « *Convention* »,, dans la teneur lui conférée par l'avenant du 3 juin 2009, dispose dans son paragraphe 1er :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Comme la Cour l'a déjà retenu ci-avant, le Luxembourg a entendu convenir avec la France, à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* », de manière que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

L'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant

la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9), les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de résoudre le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4 *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

En l'espèce, la demande de renseignements des autorités françaises indique l'appelant comme personne faisant l'objet du contrôle, un compte bancaire luxembourgeois précis dont il est, d'après les indications des autorités françaises, le titulaire et la finalité de retracer des revenus en provenance d'une société luxembourgeoise qu'il aurait encaissés par le biais de ce compte. Ladite demande satisfait partant à ces égards aux exigences de précision découlant de l'article 22 de la Convention et de l'échange de lettres y relatif.

D'un autre côté, dans le cadre de la description du but fiscal dans le cadre duquel les renseignements sont sollicités, les autorités françaises ont indiqué que l'appelant ferait l'objet d'une procédure ESFP, laquelle a pour but de vérifier la sincérité et l'exactitude de la déclaration de l'ensemble des revenus. Cette procédure confère aux autorités fiscales certains pouvoirs d'investigation et au contribuable concerné certaines garanties. Elle se trouve encadrée par un certain délai dans lequel elle doit avoir été exécutée et par les effets de sa clôture. Ainsi, l'article L.50 LPF pose le principe qu'après la clôture de la procédure ESFP, l'administration ne peut procéder à l'égard du même contribuable à des rectifications ultérieures pour le même impôt et la même période, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L.16-0 BA LPF, au titre d'une période postérieure, ainsi que sous réserve des deux exceptions prévues aux articles L.188 A LPF et L.188 B LPF.

L'appelant a soumis comme pièce un courrier de la Direction générale des Finances publiques, direction spéciale de contrôle fiscal Sud-ouest, du 16 octobre 2012 lui adressé et l'informant de ce que « *la procédure d'examen contradictoire de votre situation fiscale personnelle qui a été engagée par l'avis du 03/10/2011 pour les années 2008, 2009 et 2010 est achevée. Ce contrôle se conclut sans rectification* ».

Or, dès lors que la demande de renseignements étrangère indique comme but fiscal l'exécution d'une procédure fiscale spécifique prévue dans la législation de l'Etat requérant autorisant l'autorité compétente à procéder à des redressements d'impôts et dont la clôture empêche en principe la fixation de redressements ultérieurs, la vérification de la pertinence vraisemblable de la demande de renseignements par l'autorité compétente de l'Etat requis peut légitimement comporter l'examen de la question de savoir si cette procédure est

effectivement encore en cours au moment où ladite autorité est appelée à décider sur les suites à donner à la demande étrangère et si partant les renseignements à fournir pourront toujours être mis à la base de redressements d'impôts. Dans le cadre de la procédure d'échange de renseignements, l'examen de cette question peut comporter une analyse sommaire de la législation interne de l'Etat requérant aux fins d'analyser si la continuation affirmée de telle procédure n'est pas manifestement en contradiction avec ladite législation, sans que cette analyse puisse aboutir à un examen global de la conformité des démarches des autorités de l'Etat requérant avec l'ensemble de la législation interne, pareil contrôle de légalité étant réservé aux instances de recours de l'Etat requérant. Ceci est d'autant plus vrai dans le cadre de l'examen, par le juge compétent, du recours contentieux introduit par le contribuable concerné à l'encontre d'une décision d'injonction adressée à un tiers détenteur lorsqu'il soumet en cause des documents des autorités de l'Etat requérant de nature à indiquer sans autres réserves formulées la clôture de la procédure invoquée par les autorités étrangères comme fondement de l'utilisation des renseignements sollicités.

Le courrier des autorités françaises du 16 octobre 2012 informe l'appelant de ce que la procédure ESFP initiée à son égard pour les années 2008 à 2010, donc également en ce qui concerne la période concernée par la décision directoriale déférée, a été clôturée sans redressements et ce sans faire aucune réserve quant à des redressements pouvant encore être opérés ultérieurement sur base des renseignements susceptibles d'être obtenus suite à la demande de renseignements du 18 mai 2012. Au vu des effets rattachés en principe par l'article L.50 LPF à la clôture d'une procédure ESFP et au vu du libellé univoque, sans aucune réserve formulée, du courrier du 18 mai 2012, un examen purement superficiel, par l'autorité compétente de l'Etat requis, de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités pourrait dès lors aboutir *a priori* à la conclusion que la procédure ESFP engagée à l'égard de l'appelant le 3 octobre 2011 et encore en cours le 18 mai 2012, date de la demande de renseignements litigieuse, a été clôturée par l'autorité compétente française le 16 octobre 2012 sans attendre le résultat de cette demande et que les renseignements sollicités avaient perdu leur pertinence vraisemblable au vu de la clôture de la procédure dans le cadre de laquelle ils étaient initialement appelés à être exploités.

Dans le cadre de l'examen sommaire de la validité de la procédure interne invoquée, il convient cependant de tenir également compte des exceptions prévues par rapport au principe de l'interdiction de nouveaux redressements posé par l'article L.50 LPF et dont l'autorité compétente de l'Etat requérant entend se prévaloir. En effet, sur question afférente lui soumise par le directeur, l'autorité compétente française a précisé, par courrier électronique du 1er mars 2013, « *que la demande de relevés de compte bancaire conserve tout son objet. En effet, la circonstance qu'à l'issue du délai légal de la procédure d'examen de situation fiscale personnelle, un avis d'absence de redressement ait pu être adressé au contribuable ne fait pas obstacle, en vertu des dispositions combinées des articles L51, 7° et L188A du Livre des Procédures fiscales, à la réouverture de la procédure* ».

Il est vrai que l'article L.50 LPF érige les cas prévus par l'article L.188A LPF en exception au principe de l'interdiction de nouveaux redressements après la clôture d'une procédure ESFP et que cette dernière disposition prévoit que, lorsque l'administration a, dans le délai initial de reprise, demandé à l'autorité compétente d'un autre Etat ou territoire des renseignements concernant soit les relations d'un contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 ou 209 B du code général des impôts avec une entreprise ou une entité juridique exploitant une activité ou établie dans cet Etat ou ce territoire, soit les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu y exercer, soit ces deux catégories de renseignements, les omissions ou insuffisances d'imposition y afférentes peuvent être réparées, même si le délai initial de

reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Dans la mesure où la demande de renseignements litigieuse tend à établir les revenus perçus par l'appelant par le biais du compte bancaire personnel indiqué dans la demande en tant qu'associé d'une société luxembourgeoise, elle est partant susceptible de rentrer dans le champ d'application de la disposition de l'article L.188A LPF.

Il se dégage encore clairement de l'alinéa 2 de cette dernière disposition que l'exception y consacrée ne trouve application que « *dans la mesure où le contribuable a été informé de l'existence de la demande de renseignements, au moment où celle-ci a été formulée, ainsi que de l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre Etat ou territoire au moment où cette réponse est parvenue à l'administration* ». Or, l'autorité française n'a fourni aucune indication utile par rapport à la question de savoir si cette information a été fournie à l'appelant par l'administration compétente française dès après la soumission de la demande de renseignements au directeur et l'appelant conteste avoir reçu une telle information. Par voie de conséquence, il n'est pas établi en cause que ce droit à une information garanti au contribuable concerné, s'analysant pareillement en condition d'application de l'article L.188A LPF posée par cette disposition-même, a été respecté en l'espèce et, partant, que cette exception ait pu trouver application en l'espèce pour fonder le maintien de la faculté pour les autorités françaises de procéder à des redressements d'impôt sur base des renseignements le cas échéant obtenus à partir du Luxembourg.

En deuxième lieu, l'article L.50 LPF prévoit dans son alinéa 2 une seconde exception en renvoyant, tout comme l'article L.51, 7° LPF, à l'article L.188B LPF consacrant comme exception au principe de l'interdiction de nouveaux redressements après la clôture d'une procédure ESFP le dépôt d'une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux points 1° à 5° de l'article L.228 LPF. Or, il n'a point été établi, voire même seulement allégué en cause qu'une telle plainte aurait été déposée en France à l'encontre de l'appelant, de manière que cette exception ne peut non plus être considérée comme vérifiée en l'espèce.

Par voie de conséquence, il n'est point établi en cause qu'au vu de la clôture de la procédure ESFP à l'égard de l'appelant lui communiquée par courrier du 16 octobre 2012, l'une ou l'autre des exceptions invoquées par les autorités françaises pour tenir en échec le principe posé par l'article L.50 LPF suivant lequel, après la clôture de la procédure ESFP, l'administration ne peut procéder à l'égard du même contribuable à des rectifications ultérieures pour le même impôt et la même période, se trouve vérifiée afin de permettre aux autorités françaises d'utiliser les renseignements sollicités des autorités luxembourgeoises comme base à de nouveaux redressements d'impôts. Dans la mesure où un but fiscal dans lequel ces renseignements pourront être utilisés n'est partant pas établi à suffisance de droit et de fait, la pertinence vraisemblable desdits renseignements laisse d'être justifiée et c'est à tort qu'il a été fait droit à la demande de renseignements litigieuse du 18 mai 2012.

Il découle de l'ensemble de ces développements que l'appel sous examen est justifié et que, par réformation du jugement entrepris, la décision directoriale du 7 janvier 2013 encourt l'annulation.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 18 juillet 2013 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 4 juillet 2013, annule la décision d'injonction directoriale du 7 janvier 2013 (Réf. ….),

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 4 septembre 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative